

RADDOPPIO DEI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO:

LA STORIA CONTINUA

1

A seguito della sentenza della CTR Milano n. 386/V/2016, già fatta oggetto in questa Rivista di un commento cui si rinvia per l'esposizione dei presupposti della questione, la giurisprudenza di merito ha continuato a confrontarsi con il problema dell'incidenza del comma 132 della Legge di Stabilità per il 2016 sulla validità degli avvisi di accertamento già notificati al momento della entrata in vigore delle norme modificative. In particolare, la Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, con sentenza n. 447/VI/2016 depositata il 21 marzo 2016, divenuta nota anche al grande pubblico, e la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, con sentenza n. 90/II/2016 depositata il 4 aprile 2016, hanno condiviso l'orientamento della CTR Milano. Per converso, la Commissione Tributaria Provinciale di Pisa, con sentenza n. sentenza n. 131/II/2016 del 17 marzo 2016, ha sostenuto la correttezza di una interpretazione diametralmente opposta.

Può dirsi, quindi, che tutte le argomentazioni giuridicamente rilevanti per lo scioglimento dell'incertezza esegetica siano ormai dispiegate in campo ed appare utile ricapitolare il punto della situazione.

Una prima interpretazione, che può definirsi storico-teleologica e sistematico-letterale, ritiene applicabile nella specie il principio secondo cui *lex posterior derogat priori* e, in questo contesto, il principio *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*. Secondo tale impostazione, sostenuta dalla CTR Milano, dalla CTP Firenze e dalla CTP Reggio Emilia, il comma 132 della legge di stabilità per il 2016 avrebbe disciplinato *ex novo* l'intera materia del raddoppio dei termini e, così, avrebbe abrogato ai sensi dell'art. 15 delle preleggi al c.c. l'intera disciplina precedente (art. 2 del d.lgs. n. 128/2015), ivi compresa la clausola che espressamente disponeva che la necessità della presentazione di denuncia penale prima della scadenza dell'ordinario termine di accertamento non valeva per gli atti emessi precedentemente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 128/2015. Abrogata tale clausola, il silenzio del comma 132 in punto di salvezza o meno degli effetti degli atti emessi precedentemente all'entrata in vigore dello stesso dovrebbe interpretarsi alla luce del principio per cui *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*. Nel caso di specie, quindi, il silenzio della legge di stabilità sul punto dovrebbe interpretarsi come assenza di volontà di far salvi gli effetti degli atti emessi precedentemente (salvi naturalmente i diritti quesiti). Peraltro, la volontà del legislatore di non far salvi gli effetti degli atti emessi precedentemente emergerebbe anche dall'esame dell'evoluzione normativa sul punto, che aveva già visto un tentativo di abrogare tale clausola di salvaguardia in sede di attuazione della legge delega n. 23/2014, scontratosi però che l'insuperabile tenore del principio direttivo fissato dalla legge stessa.

Una seconda interpretazione, prettamente sistematica, ritiene applicabile nella specie il principio secondo cui *lex posterior generalis non derogat priori specialis*. Secondo tale impostazione, sostenuta dalla CTP Pisa, la legge di stabilità per il 2016 non avrebbe disciplinato *ex novo* l'intera materia del raddoppio dei termini, ma ne avrebbe semplicemente disciplinata *ex novo* una parte (peraltro in modo identico alla normativa precedente), senza sostituirsi alle previsioni speciali previste nella formulazione precedente. Queste previsioni speciali, secondo tale giurisprudenza, sarebbero costituite appunto dalla clausola di salvaguardia

2 degli atti precedentemente emanati per la quale, quindi, non ricorrerebbe l'ipotesi di abrogazione ex art. 15 delle preleggi al codice civile. Sostiene, infatti, la CTP Pisa che tornerebbe nella specie applicabile l'insegnamento secondo cui, *"ai sensi dell'art. 15 delle disposizioni preliminari al codice civile, una norma speciale può essere derogata solo da altra norma speciale successiva che abbia lo stesso oggetto, ovvero un oggetto più ampio, comprensivo di quello della precedente (Cassazione n. 92/1975; Cassazione sez. lavoro n. 27041/2011, Cassazione, sez.V, ord. n. 24224/2011, Cassazione sez. III, n. 9345/2008; in modo particolarmente chiaro, Cons. di Stato, sez. VI, n. 915/1999 secondo il quale "si presume che salvo espressa volontà contraria del legislatore, la statuizione sopravvenuta, riguardando la generalità dei casi, non abbia inteso toccare la normazione già dettata con riguardo a particolari fattispecie")*; orbene, come già evidenziato, la legge successiva non ha in alcun modo preso in considerazione la disciplina degli avvisi di accertamento già notificati ai sensi della precedente normativa, disciplinando unicamente l'attività di accertamento pregressa e già disciplinata dalla già citata norma speciale". In questa prospettiva, quindi, il silenzio della legge di stabilità sul tema non potrebbe interpretarsi alla luce del principio *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*, poiché si applicherebbe il principio secondo cui *lex posterior generalis non derogat priori specialis*. Peraltro, nel caso di specie, la *lex prior specialis* corrisponderebbe a un principio di portata generale (*tempus regit actum*) che generalmente si applica laddove non vi siano deroghe espresse allo stesso.

Salvo ulteriori interventi da parte del legislatore, sarà quindi rimesso alla Cassazione il compito di chiarire se, nel caso in esame, possano ritenersi o meno sussistenti i presupposti applicativi del principio di specialità, ultimo baluardo che sembra erigersi a difesa di una esperienza - quella del raddoppio dei termini per gli accertamenti - ormai al tramonto.

FRANCESCO FARRI